

法政大学学術機関リポジトリ
HOSEI UNIVERSITY REPOSITORY

フランス連結会計基準の国際的調和(20)連結の会計方針と国際的基準への対応

著者	大下 勇二
出版者	法政大学経営学会
雑誌名	経営志林
巻	49
号	1
ページ	43-64
発行年	2012-04-30
URL	http://hdl.handle.net/10114/11597

〔論文〕

フランス連結会計基準の国際的調和 (20)

— 連結の会計方針と国際的基準への対応 —

大 下 勇 二

1. はじめに
2. 国際的調和化に対するフランス会計制度のスタンス
3. フランス連結会計基準
 - (1) 連結範囲の決定基準
 - (2) 作成免除 (連結免除)
 - (3) 連結禁止・連結放棄
(以上第35巻第4号)
 - (4) 連結範囲に関する事例
 - (5) 1998年12月のプラン・コンタブル連結会計規定の改正
 - (6) 連結会計の基本原則
(以上第36巻第2号)
 - (7) 個別計算書類の再処理
 - (8) 個別計算書類の義務的再処理
(以上第36巻第3号, 第37巻2号, 第3号, 第4号)
 - (9) 個別計算書類の選択的再処理
(以上第38巻第1号, 第39巻第2号, 第3号)
 - (10) 外貨換算会計
(以上第39巻第4号, 第40巻第1号)
 - (11) リース会計
(以上第40巻第4号)
 - (12) 連結計算書類の作成基準
(以上第43巻第1号, 第44巻第3号, 第45巻第1号, 第2号, 第4号, 第46巻第2号, 第47巻第1号)
4. 連結の会計方針と国際的基準への対応
(本号)

4. 連結の会計方針と国際的基準への対応

本稿では、連結の会計方針と国際的基準への対応の問題を取り上げ、連結の会計方針としていかなる会計方針が策定されてきたのか、その際、企業の国際的基準への対応の配慮がどのように反映されたのかを解明したい。まず、同質

性の原則とそれに基づく個別計算書類の再処理の問題を検討する。連結の会計方針の策定は同質性の確保の前提となっているからである。

(1) 同質性の原則

わが国の「連結財務諸表に関する会計基準」(2008年12月26日)によれば、「同一環境下で行われた同一性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一する」(第17項)とされる。当該基準は、一般に、「親会社・子会社間の会計処理の統一」と呼ばれ、連結財務諸表作成における一般基準の一つとされている。

フランスには、わが国の当該一般基準に相当するものとして「同質性の原則 (principe d'homogénéité)」があり、同質性の原則はすでに1980年代半ばから連結会計上の原則として示され、当該原則に基づく個別計算書類の再処理が法的に義務的付けられてきた。

① 1968年の連結会計報告書における同質性の再処理の勧告

フランスにおいて、「同質性」の再処理に初めて公式に言及したのは、国家会計審議会 (Conseil National de la Comptabilité; CNC) の 1968年3月20日付報告書「貸借対照表および損益計算書の連結に関する報告書 (Rapport sur la consolidation des bilans et des comptes)」(1968年3月20日付経済・財政省令により承認。以下「1968年 CNC 連結会計報告書」と呼ぶ)である。国家会計審議会 (CNC) は、その主要部分を勧告書第1号「貸借対照表および損益計算書の連結に関する勧告書 (Recommandation N° 1 sur la consolidation des bilans et des comptes)」の

形で企業に勧告した。

当該報告書において、国家会計審議会 (CNC) は、可能な限り連結対象項目の「同質性」を確保するために、企業集団構成企業の個別計算書類を再処理する必要性を強調した (CNC, 1968, p.37)。すなわち、企業集団の各企業の会計実務に多様性が見られる場合、特に会計に対する税法の影響が異なる外国に多くの在外子会社を有する多国籍企業の場合、同質性の確保は重要なものとなる。ただし、同質性の確保を目的とする再処理は、当該作業の困難およびコスト等を勘案して、「可能な限り意味のある情報を得ることを目的とするものでなければならない」 (CNC, 1968, p.38)。

また、同質性の再処理に関連して、連結時における当該再処理作業を軽減する手段として、事前に企業集団レベルでの標準化した会計規則の採用等、各社共通の会計的枠組み (共通の表示・勘定分類の枠組みまたは共通の評価規則) を設定しておくことの必要性を強調する (CNC, 1968, p.38)。

さらに、企業集団構成企業の個別計算書類における減価償却費および引当金等の計算が税務規則に基づきかつ経済的に正当化されないものである場合、同報告書は、「経済的に意味のある情報」の観点からこの税務目的の計算を修正する必要性を強調し、減価償却および引当金の計算に限定されるとはいえ、連結計算書類における税法の影響の除去と経済的観点を重視した会計情報の重要性に言及した (CNC, 1968, p.40)。

② 1985年1月3日法律における同質性の再処理の義務付け

フランスにおいて、「同質性」の再処理を最初に義務付けたのはEC会社法指令第7号 (連結計算書類) の国内法化に係る1985年1月3日法律 (85-11号) である。

商法典 L233条-22 (1985年法第2条により新設された旧1966年商事会社法第357条-7) 第1項によれば、商法典 (L123条-18～L123条-21) に定めのない評価方法の使用を認める商法典 L233条-23 (旧第357条-8) の規定は別として、「連結計算書類は、年次計算書類 (個別計算書類) に比較して

連結計算書類に特有の特徴から生ずる「必要不可欠な修正 (aménagement indispensables)」を考慮して、年次計算書類に係る商法典の会計原則および評価規則 (L123条-18～L123条-21) に従い作成される」。

また、商法典 L233条-22 (旧第357条-7) 第2項は、「連結計算書類に含まれる資産・負債項目および費用・収益項目は同質的な方法 (méthodes homogènes) に従い評価される」ことを定めている。

当該商法典 L233条-22 (旧第357条-7) の規定を受けて、商法典 R233条-8 (旧1966年商事会社法の適用に係る旧1967年3月23日デクレ第248条-6 (1985年1月3日法律の適用に係る1986年2月17日デクレ第86-221号第1条により設置)) は、連結上、a) 連結のために採用した分類プランに従って全部連結対象企業の資産・負債項目および費用・収益項目を分類すること、b) 連結のために採用した評価方法に従って連結対象企業の資産・負債項目および費用・収益項目を評価すること、c) 税法の適用だけのために行われた会計処理、とりわけ投資助成金、法定引当金および固定資産の減価償却の計算書類に対する影響を除去することを義務付けた。

この a) および b) の分類方法・評価方法に関する再処理は、全部連結あるいは持分法等の連結方法のいかなを問わず、同質性の観点から、連結会計上採用した分類方法・評価方法に従って、企業集団構成企業の各個別計算書類を再処理することを義務づけたものである。なお、同質性の再処理は、重要性の観点から、重要性の乏しいものについてはこれを省くことが認められる (商法典 L233条-22 (旧1966年商事会社法第357条-7) 第2項、商法典 R233条-8 (旧1967年3月23日適用デクレ第248条-6) 第3項、プラン・コンタブル・ジェネラルの1986年連結会計規定第230項)。

③ プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の1986年連結会計規定における同質性の原則

1) 同質性の原則の明示

同質性の再処理に関して、これを同質性の原則として明示したのは、1982年プラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général; PCG) の

連結会計規定 (Consolidation des Comptes: Méthodologie) (1986年末に1982年PCGに追加) である。その第23項「同質性と評価規則・方法の選択」において、次のとおり当該原則を規定した。すなわち、

「連結計算書類の作成時に遵守すべき同質性の原則は、資産・負債項目および費用・収益項目並びに注記・附属明細書で提供される情報の全体の評価と表示に関わる。当該原則は、連結会計次元で採用される評価と分類の規則および方法を定める連結の会計方針が定義されていることを前提する。この場合に行われる選択は、連結全体に最も適合した同質的規則・方法を採用するのを可能ならしめなければならない。当該原則の適用は、連結対象企業の帳簿記入のために適用されるならば促進される。しかし、特有の制約が、一定の連結対象企業をして、連結の会計方針の定める規則と異なる規則をその個別計算書類の作成のために採用させることがありうる。その連結に先立って、再処理(評価規則・方法の相違の場合)または再分類(表示規則の相違の場合)を通じて、修正が個別計算書類の一定の項目にもたらされねばならない」(CNC, 1986, p. II.147)。

とくに、同質性の原則が、評価方法だけでなく表示方法にも関わるものであること、この連結会計上の評価・分類の規則・方法を定める「連結の会計方針」の策定を前提とすることが強調されている。フランスでは、この連結計算書類作成上の評価および分類の規則・方法の全体を「連結のプラン・コンタブル (un plan comptable de consolidation)」と呼ぶが、本稿ではこれを「連結の会計方針」と称することにする。

さらに、連結会計規定の第230項では、1) 同質性の再処理、2) 税法の適用だけのために行われた会計処理の影響の除去を目的とする再処理、および3) 再処理に伴う繰延税金の処理が、義務的再処理 (retraitements obligatoires) として規定された (CNC, 1986, pp II.147- II.148)。

税務目的だけの会計処理の再処理 (前出1967年3月23日デクレ第248-6条cおよびPCG連結会計規定第230項2) は、専ら税法の恩恵を受けるためだけの会計処理を連結上除去することを義務付けたものであるが、ローカルな税法の影響を除去

することによって同質的な会計情報を確保できるという意味では、同質性の観点からの再処理にも関わるものである。

2) 同質性の原則の定義

同質性の原則は会計処理の「統一 (unification)」を意味するものではない。PCG1986年連結会計規定第230項は、次のとおり、同質性の原則の意味を明らかにした。すなわち、

「複数の連結対象企業において、ある状況が同じような形で現れる場合には、同質的な評価規則の適用が必要である。これに対して、一定の企業が特有の経済的特徴を示す経済部門または地域で活動を行っている場合には、同質的な評価規則の適用は制限されうる。一定の場合、会計規則の観点から、連結対象企業の全体によって行われる活動の特有の性質を評価することが困難であることがある。連結の会計方針の定める評価・分類の規則・方法の選択は、種々の活動についてただ一つの受入可能な方法とするのか (この場合には同質性が優先される)、異なる方法を並用するのか (この場合には適合性が優先される)。いずれの場合でも、当該選択には正当な理由がなければならず、方法の継続性の原則が遵守されねばならない。同一性質の資産につき、地域的に義務付けられた規則が連結で採用した減価償却計画と異なるとき、とりわけ減価償却に関する税法の影響は除去される。連結の会計方針の策定は、プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の規定を適用して個別計算書類の作成のために定義した償却計画を変更する機会ではありえない (ただし、調和化を図る場合はこの限りではない)」(CNC, 1986, p. II.148)。

以上のとおり、同一環境下で行われた同一性質の取引等に対しては同一の方法を適用するのが原則であるが、企業集団が特有の性質の活動または地域を有する場合、その特有の性質に最も適合する表示・評価方法等を適用することがありうるものと考えられている。

また、特有な性質を識別するのが難しい場合には、一つの方法で統一するのがあるいは異なる方法を併用するのかは経営者の判断に依存するが、いずれにおいても正当な理由を明らかにしなければならない。同質性の原則はこのよう

な意味として捉えられねばならない。

例えば、企業集団内に製造会社および金融・保険会社を有する場合、金融・保険活動に特有の評価規則は、連結計算書類においてもそのまま維持される。あるいは、高インフレーション地域に在外子会社を有する場合には、当該子会社の個別計算書類に特別な処理を施した上で連結すること等である⁽¹⁾。

また、同一性質の資産の減価償却について、ある国の規則が税法の影響により連結上の償却計算と異なるとき、当該影響は除去されねばならない。一般に、連結の会計方針の策定は、フランスの国内会計規則（プラン・コンタブル・ジェネラルの規定）に基づく個別計算書類の償却計画を変更する機会ではありえないとするが、企業集団内において償却計算の調和化を図る場合はこの限りではないとされる。

④ 1999年4月29日会計規制委員会（CRC） 規則第99-02号における同質性の原則

1) 1999年連結会計規則と同質性の原則

1990年代後半の会計制度改革により、前出プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の1986年連結会計規定は改正されるとともに1982年プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）から分離され、会計規制委員会（Comité de la Réglementation Comptable; CRC）の規則第99-02号（Règlement n° 99-02 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publique）（以下本稿では「1999年連結会計規則」と呼ぶ）として公表された。

現在、この1999年連結会計規則が数次の部分の改正を経て、フランスの国内連結会計基準となっている。なお、1982年プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）本体も改正され、会計規制委員会（CRC）の規則第99-03号（本稿では「1999年プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）」と呼ぶ）として公表されている。

1999年連結会計規則は、1986年連結会計規定の「同質性の原則」を引き継いでいる。すなわち、第Ⅱ「連結規則」の全部連結における第201項「評価と表示の方法」で、まず、「一般会計原則が遵守されねばならない」と定めて個別

会計に係る一般会計原則をベースとすることを明確にした上で、「連結対象企業の資産、負債、費用および収益は企業集団内では同質的な方法に従い評価され表示される。」（CRC, 1999, p.10）と規定している。

また、「その結果、連結対象企業の個別計算書類につき採用した会計方法およびその適用方式と、連結計算書類につき採用した会計方法およびその適用方式との間に相違があるときは、連結に先立って再処理が行われる」（同第201項「評価と表示の方法」）とされ、企業集団構成企業の各個別計算書類の作成に係る会計方針と連結計算書類に係る会計方針が異なりうるものであり、両者に相違がある場合には「同質性の原則」に基づき連結時に個別計算書類を再処理することが必要である。これらの点は前出1986年連結会計規定と同様である。

2) リスクおよび費用の評価における同質性

1999年連結会計規則の第Ⅲ「評価方法および表示方法」第30「一般原則」第300項「評価方法および表示方法の決定」によれば、

「連結計算書類は、連結に特有の特徴と連結計算書類に特有の財務情報の目的を考慮して（外観に対する実質の優先、収益に対する費用の対応、税法の適用だけのために行われた処理の影響の除去）、連結対象企業の形成する企業集団の同質的描写を提供することを目的としている。第7号指令の第29条-2.aを適用した商法典第L233条-22（旧1966年商社会社法第357条-7-筆者注）は、連結につき同質的方法を課している。それは連結主体企業（親企業-筆者注）の方法を課していない。従って、連結計算書類はその連結のために企業集団により定義され、かつ個別計算書類につき商法典により付与されたオプションおよび商法典第L233条-23（旧1966年商社会社法第357条-8-筆者注）および1967年3月23日デクレ第248条-8（現商法典R233-10-筆者注）により連結計算書類につき付与された特有のオプションを含むフランスの規制に一致した方法に従い作成される。例えば、企業集団は、個別計算書類の注記・附属明細書に示すことに限定される退職給付契約を、その連結計算書類において引き当てることができる。この場合、商法典の第L123条-13（旧商法

典第9条-筆者注)に従ったものである。同様に、企業集団は外貨表示債権・債務の換算から生ずる差異を連結成果計算書に計上することができる。その時には、デクレ第248条-8により付与された可能性を利用するものである。」(CRC, 1999, p.30)。

以上の規定は従来の評価および表示の同質性に関わるものであり、前出1985年1月3日法律および1986年連結会計規定の同質性の考え方を引き継いでいる。

しかし、1999年連結会計規則は、「企業集団は、一定の状況においてかつ同一の事実からは、例えばある場合には可能性の高いもの、他の場合には可能性の高くないものと見なすように、連結計算書類と個別計算書類または下位グループの計算書類との間で、リスクおよび費用 (risques et charges) を異なる形で評価することはできない。」(CRC, 1999, p.30) との規定をおき、同一の会計方法を適用する場合でも、連結計算書類と個別計算書類とでリスクおよび費用の評価を変えてはならないことを明確にした。これは、リスクおよび費用の評価における実質的な同質性の原則といえる。

(2) 同質性の原則と連結の会計方針の策定

① 連結の会計方針の策定と会計方法の選択

前出の「同質性の原則」は、連結会計次元で適用される評価・分類の規則および方法、すなわち「連結の会計方針」を定めておくことを前提とするものである。連結計算書類は、この連結の会計方針の定める会計処理の原則・手続および表示方法に従って作成される。

既述のとおり、連結の会計方針の設定の必要性は、すでに1968年 CNC 連結会計報告書により言及されていた。また、前出商法典 R233条-8 (旧1967年3月23日デクレ第248条-6) は、「連結のために採用した分類プラン」、「連結のために採用した評価方法」と表現して連結の会計方針の採用に言及した。

また、前出の1982年プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の1986年連結会計規定は、その「同質性と評価規則・方法の選択」(第23項)

において、「同質性の原則は連結会計次元で採用される評価と分類の規則および方法を定める連結の会計方針が定義されていることを前提する」と表現して、連結の会計方針の策定を同質性の原則の前提としていることを明確にした。

連結の会計方針の策定にあたっては、企業集団の経済的実態に最も適合した同質的な規則・方法が採用されるべきである。フランスには選択可能な評価方法および表示方法のオプションが存在している。まず、1980年代に入ると、1983年4月30日法律 (個別計算書類に係る EC 会社法指令第4号の国内化法;「調和化法」)により導入された商法典の新設諸規定が選択可能な複数の処理方法を認めている。

1980年代後半に入ると、1985年1月3日法律 (連結計算書類に係る EC 会社法指令第7号の国内化法)により導入された1966年商事会社法の新設規定第357条-8 (現商法典 L233条-23) が、上記商法典の定める評価方法以外に、連結会計上追加的に一定の評価方法を認めた。当該評価方法は1966年商事会社法の適用に係る1967年3月23日デクレ第248条-8 (現商法典 R233条-10) に具体的に定められており、本稿では「D248条-8 オプション」と呼ぶ。なお、当該第248条-8は1985年1月3日法律の適用に係る1986年2月17日デクレにより導入されたものである。

D248条-8 オプションはファイナンス・リースの資本化処理、外貨表示債権・債務の換算差額の損益計上等を容認している。これら処理は、フランスでは個別計算書類の作成上認められていないが、当時の米国基準 (US-GAAP) あるいは国際会計基準 (IAS) といった国際的会計基準やアングロ・サクソン諸国の会計実務に一般に見られた処理である。

さらに、1990年代末には、1998年4月6日法律第6条により、上場企業に対して、連結会計上、国際的基準自体を採用するオプション (本稿では「6条オプション」と呼ぶ) も設置された。

他方、計算書類の様式に関しては、1983年4月30日法律により導入された商法典の新第9条 (現商法典 L123条-13) が、個別貸借対照表では勘定式を義務づけ、個別損益計算書は勘定式および報告式を認めた。

これに対して、連結貸借対照表および連結損益計算書では、1980年代後半から、1986年2月17日デクレにより導入された1967年3月23日デクレの新設規定第248条-9（現商法典 R233条-11）および第248条-10（現商法典 R233条-12）が勘定式および報告式の両方式を認めている。

さらに、フランスにおける損益計算書は、マクロ経済指標の付加価値の算定を可能にする費用の「性質別分類」（総原価法）を採用しているが（1983年4月30日法律の適用に係る1983年11月29日デクレ第15条（現商法典 R123条-193））、連結損益計算書では、1967年3月23日デクレの新設規定第248条-10（現商法典 R233条-12）が性質別分類に加えて、売上高と売上原価を表示する機能別分類（売上原価法）も認めている。この機能別分類は、アングロ・サクソン諸国の会計実務に一般に見られた分類方法である。

連結の会計方針が各構成企業の個別会計上採用された評価方法等と異なるときには、連結会計上、同質性を確保するために、連結の会計方針に従い各個別計算書類を再処理することが必要となる。連結会計上採用する評価および分類の方法は、親会社の評価方法・分類方法を用いる場合もあれば、これと異なる方法を採用する場合もある。

前出デクレ第248条-6（現商法典 R233条-8）は、この点に関して、「連結のために採用した」との表現を用い、親会社の評価方法・分類方法によることを必ずしも示していない。また、前出法律第357条-7（現商法典 L233条-22）第1項の規定は、連結計算書類が、親会社の個別計算書類に適用した評価方法ではなく、個別計算書類に係る商法典の第12条～第15条（現商法典 L123条-18～L123条-21）の評価規則に従って作成されることを明確にしている。

これら規定の導入の基礎となった EC 会社法指令第7号第29条第3項によれば、連結上採用する評価方法と連結対象企業の個別会計上の方法が異なる場合には、連結上採用する方法に従って新たに再処理することが必要である。

また、同条第2項 a によれば、連結計算書類を作成する企業、すなわち親企業は、それ自身の個別計算書類に適用したものと同一評価方法

を適用しなければならないが、加盟国は会社法指令第4号に定める他の評価方法を連結計算書類に適用することを容認または要求することができる（選択権）とした。フランスの上記法律第357条-7（現商法典 L233条-22）第1項の規定は、当該選択権を行使して、親企業の個別計算書類に適用した評価方法と同じ方法を適用することを義務づけなかったのである。

従って、連結の会計方針の策定における評価および分類の方法の選択に関して、次の2つの状況が考えられる。すなわち、(a) 親企業の個別計算書類に係る会計方針（評価方法・分類方法）と同一のものを連結の会計方針として採用する場合、および (b) 親企業の個別計算書類に係る会計方針と異なるものを連結の会計方針として採用する場合（特定の子会社の会計方針を連結の会計方針として採用する場合も含む）である。

いずれの場合でも、連結のために採用される評価方法は商法典の第12条～第15条（現商法典 L123条-18～L123条-21）の評価規則に従ったものでなければならない。

②連結の会計方針の適用段階

既述のとおり、前出1982年プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の1986年連結会計規定は、連結の会計方針を、(イ) 連結対象企業の個々の帳簿記入の段階から適用するケースと、(ロ) 連結計算書類の作成段階で適用するケース、のあることを明らかにしている。

連結上の同質性の再処理に関して、この2つの場合を比較すると、(イ) の場合は連結の会計方針を企業集団構成企業の個別会計の段階から適用するため、連結時の同質性の再処理は当該再処理が不可欠な(ロ) の場合に比べて小さなものとなる。

しかし、前出1986年 PCG 連結会計規定および1999年連結会計規則は、一定の連結対象企業が、その特有の制約により、連結の会計方針と異なる会計方針をその個別計算書類の作成上採用させることがありうることに言及している。その場合には、連結上、個別計算書類の一定の項目に再処理・再分類を施すことが求められる。

第1表 連結の会計方針の選択とその適用

採用する会計方針 適用段階	(イ)個別会計上適用	(ロ)連結会計上適用
(a)親会社と同一の会計方針	[Ⅰ]	[Ⅱ]
(b)親会社と異なる会計方針	[Ⅲ]	[Ⅳ]

(筆者作成)

以上の考察から、連結の会計方針における評価および分類の方法の選択とその適用に関して、4つの組合せが考えられる。これを示したものが第1表である。[Ⅰ]の組合せは、(a)親会社の個別会計上適用した会計方針(評価方法・分類方法)を連結の会計方針として採用し、これを(イ)企業集団構成企業の各個別計算書類の作成段階から適用するケースである。この場合、各子会社の個別計算書類は親会社の会計方針に基づいて作成されることになる。

[Ⅱ]は、(a)親会社の個別会計上適用した会計方針を連結の会計方針として採用し、これを(ロ)連結計算書類の作成段階に適用するケースである。この場合、連結時に、子会社の個別計算書類を親会社の会計方針に合わせる形で、すべての子会社の個別計算書類に対して同質性の再処理が実施される。

[Ⅲ]は、(b)親会社と異なる会計方針(評価方法・分類方法)を連結の会計方針として採用し、これを(イ)各企業の個別計算書類の作成段階から適用するケースである。この場合、企業集団次元で新規に採用した連結の会計方針を、すべての構成企業の個別会計に適用するのであるが、親会社にとっては会計方針の変更となり、変更後は上記[Ⅰ]のケースと同じ状況となる。

[Ⅳ]は、(b)親会社と異なる会計方針を連結の会計方針として採用し、これを連結計算書類の作成段階に適用するケースである。この場合、連結会計上、同質性の再処理の対象範囲は最も広く、すべての親会社・子会社の個別計算書類に及ぶ。

連結の会計方針として親会社の会計方針を用いる場合にせよ、これと異なる会計方針を用いる場合にせよ、連結の会計方針を各構成企業の

個別会計次元で事前に適用して個別計算書類を作成しているならば、連結会計次元での同質性の再処理作業は大きく軽減される。[Ⅰ]と[Ⅲ]の場合がこれである。

これに対して、[Ⅱ]および[Ⅳ]の場合は、各構成企業各々の会計方針を用いて作成された各個別計算書類を、連結段階で連結の会計方針(親会社の会計方針または親会社と異なる会計方針)に従って再処理しなければならない。そのため、連結上の同質性の再処理はより重要なものとなる。

連結の会計方針に従い親会社・子会社の個別計算書類を連結時に再処理すると、個別計算書類に係る会計方針は連結会計次元で採用した連結の会計方針に変更されることになる。フランスでは、個別計算書類において採用された評価方法は連結時に変更してはならない。これが原則であるが、1)連結企業集団次元で評価方法の同質性を確保する必要性、2)税務最適化を理由に個別計算書類で用いられなかった会計方法の復活、および3)国際的会計基準に従い連結計算書類を作成したいという意向、の三つの理由に基づく変更は認められるものとされた(Raffeegeau, 1989, p.137)。

この変更理由の1)と2)は密接に関係しており、特定の国の法令規制(特に税法)を理由に、個別会計段階から「連結の会計方針」を適用できないケースがあり、1)の連結の会計方針に基づく同質性の確保のための再処理は、2)の税務目的の処理の修正を含むからである。なお、連結の会計方針への変更は、企業集団構成企業の個別計算書類を再処理することになるが、上記理由による変更の場合、フランスでは、個別決算の決算確定手続のやり直しは求められない。

③ 連結の会計方針の選択・適用と確定決算システムの影響

フランスにおいて、連結の会計方針としてどのようなものを選択しこれをどの段階から適用するかは、一つの経営判断事項となりうるものとする。ここで、当該判断に確定決算システムがいかに影響しうるのかを考えてみたい。

本稿でいう「確定決算システム」とは、確定した決算に基づいて法人の課税所得を計算し納税する制度をいう。「確定した決算」とは、株主総会により承認された商法・会社法決算を意味する。フランスでは、確定決算システムの特徴を「税務規則と会計規則の接続の原則 (principe de la connexion des règles fiscales et comptables)」あるいは「税務の会計との接続性 (connexité de la fiscalité avec la comptabilité)」と表現する。

フランスでは、「確定決算システム」に基づき、商事会社法上の個別決算の決算確定の手続きを前提として、確定した決算に基づき税務申告目的の計算が行われる。確定決算システムにおいては、課税所得の計算上、益金の額または損金の額に算入もしくは算入しないためには、確定した決算において所定の経理が必要とされる。いわゆる「損金経理」等の決算調整がこれである。

決算調整は、税務上の要件を会社決算に反映することを求めるものであるが、連結の会計方針の内容によっては、当該会計方針を個別会計段階から適用することを困難にする。特に、決算調整事項である減価償却と引当金の計算に関して、当該困難が生じうる。

前出の [I] および [III] のケースのように、企業集団構成企業の個別計算書類の作成段階から連結の会計方針を適用する場合、実質的には、連結の会計方針に基づいて各企業の個別の決算

が確定する。それに基づいて個々の税務計算が行われる。

既述のとおり、1986年に導入された1967年3月23日デクレ第248条-6 (現商法典 R233条-8) により、専ら税法の恩典を受けるためだけの会計処理は連結上除去されねばならず、税務目的の会計処理を含む会計方針はそのまま連結の会計方針として採用できない。1968年 CNC 連結会計報告書においても、法的強制力はないものの当該観点からの再処理の必要性が強く認識されていたことは既述のとおりである。

この点から、親会社の会計方針を連結の会計方針として採用する [I] と [II] の選択肢は、現実的なものであるとは言えない。フランスの親会社の個別会計における会計方針が確定決算システムをベースに税務目的の会計処理を含んでいるときは、親会社の会計方針をそのまま連結の会計方針として採用することは困難であるからである。

他方、税務目的の会計処理を除いた会計方針を連結の会計方針として採用し、これを確定決算システムを基礎とする個別会計の段階にそのまま適用することも、税務を優先する企業の実務を考えると現実的には難しい。フランスのように、確定決算システムに基づき個別会計が税務計算と密接に関係している国では、税務を優先して税務目的の会計処理が会社決算で行われる傾向が見られる (Lebrum, 1998 pp.50-59)。この点からは、[III] の選択肢も現実的なものとは言えない。

このようにフランスでは、確定決算システムは、「損金経理の要件」による「個別会計上のしぼり」を生み、他方では、連結上の「税務目的の処理の除去の義務」による「連結会計上のしぼり」を生み出す。

第2表 連結の会計方針の選択・適用と確定決算システムの影響

ケース	個別会計上のしぼり	連結会計上のしぼり
	損金経理の要件	税務目的の処理の除去の義務
[I]	○ (充足)	× (非充足)
[II]	○ (充足)	× (非充足)
[III]	× (非充足)	○ (充足)
[IV]	○ (充足)	○ (充足)

(筆者作成)

これら二つの「しぼり」の存在を前提とすると、第2表に示すとおり、[I]～[III]はいずれかの条件を充足することができない。確定決算システムを採用するフランスにおいて、唯一現実的な組合せは[IV]の選択肢であると見られる。すなわち、親会社と異なる会計方針（税法特有の処理を除去）を連結の会計方針として採用し、これを連結計算書類の作成段階に適用するケースである。

既述のとおり、連結時において、税務最適化を理由に個別計算書類で用いられなかった会計方法を復活させる場合の会計方針の変更は一般に容認されているが、この背景として、上述の二つの「しぼり」の存在があると考ええる。

④ 連結の会計方針の選択・適用と国際的会計基準への対応の影響

さらに、上場企業にとって、2005年の国際財務報告基準／国際会計基準（IFRS/IAS）の強制適用以前の期間において、連結の会計方針の選択・適用という経営判断事項に、国際的会計基準への対応という経営者の意向がいかに関与しているものであったのかを考えてみたい。

連結会計上、親会社と異なる会計方針を連結の会計方針として採用し、これを連結計算書類

の作成段階に適用する場合（[IV]のケース）、国際的実務（主として米・英等アングロ・サクソン諸国の会計実務）との調和を重視して、連結の会計方針として米国基準（US-GAAP）あるいは国際会計基準（IAS）といった国際的会計基準を連結の会計方針として採用することも考えられる。既述のとおり、1967年3月23日デクレ第248条-6（現商法典 R133条-8）は「連結のために採用した」と表現するにとどまっている。

事実後述するとおり、国際的なフランス企業の中には、すでに1970年代より当時の規制の枠内で、国際的実務との調和を重視して米国基準（US-GAAP）または国際会計基準（IAS）に対応した連結計算書類を作成する企業が見られた。第3表はフランスにおける個別計算書類および連結計算書類の会計規制の歴史的要因をまとめたものである。

会計法令および会計基準の整備された1980年代半ばを境にそれ以前とそれ以後に分けてみると、1960年代～1980年代半ばの期間は法令（1966年商事会社法・1967年適用デクレ）並びに会計基準（1957年プラン・コンタブル・ジェネラル）に会計原則や詳細な会計処理規定がなく、個別会計次元では一般に税務法令（1965年税務デクレ）に従った税務優先の実務が行われた。

第3表 フランスにおける個別計算書類および連結計算書類の会計規制の歴史的要因

年 代	1960年代	1970年代	1980年代	1990年代	2000年代
個別計算書類	1966年 商事会社法 →				
	1957年 PCG →				
連結計算書類	1983年調和化法・適用デクレ →				
	1982年 PCG → CRC99-03 →				
	1985年法・86年デクレ →				
	1998年法 →				
	(1968年 CNC 連結報告書) → 1986年 PCG 連結規定 → CRC99-02 →				

・CRC99-03;「1999年プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）」, CRC99-02;「1999年連結会計規則」

（筆者作成）

連結計算書類に関しては、1968年連結会計報告書が公表され、その重要部分が勧告されたが法的強制力はなく、国際的会計基準対応企業の一部は1968年 CNC 連結会計報告書に従わない企業もあった。また、詳細な会計処理規定がない点は個別会計次元と同様であった。

しかも、個別計算書類が会社法決算の確定手

続きとそれに基づく確定決算システム、あるいは会計犯罪の規制とそのサンクション（処罰）の体系等にビルト・インされているのに対して、連結計算書類はこのような伝統的な会計規制システムの体系から分離されていた。このような状況にあって、連結会計次元でほぼ国内法令規定に抵触することなく、米国基準または国際会

計基準等の国際的基準を採用することが可能であったと見られる。

フランスの会計と国際的会計基準あるいは国際的な会計実務とを比較した場合、後者の最も大きな特徴は法的観点より経済的観点を重視する点にある。また、確定決算システムを採用していないアングロ・サクソン諸国では、税法の影響は当該システムを採用しているヨーロッパ大陸諸国に比べてはるかに小さい。しかも、国際会計基準 (IAS) は税法等の制度的関係を必ずしも考慮するものではない。国際的基準との相違点のうち、最も大きなものはファイナンス・リース取引のオン・バランス処理、外貨表示債権・債務の換算差額の損益計上、税効果会計に基づく繰延税金、退職給付コスト等の処理であった。

フランスでは、法的観点を重視して、個別会計上、これら会計処理は採用不可能なものと考えられた。しかし、連結会計では事実上採用可能なものとされ、1970年代より米国基準 (US-GAAP) または国際会計基準 (IAS) に対応した連結計算書類を作成してきた企業は、これら処理を取り入れた連結の会計方針を採用した。しかも、国際的基準対応の連結の会計方針を企業集団構成企業の個別会計段階から適用することは困難であったので、その適用は連結段階に限られたと見られる。

1980年代に入り大規模な会計制度改革が実施され、1982年プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG)、1983年調和化法およびその適用デクレにより会計に関する詳細な法令規定および会計基準が整備された。さらに、1980年代の後半には、連結計算書類に関して、1985年1月3日法律とその1986年適用デクレ、および1986年 PCG 連結会計規定により連結会計制度が整備された。

商法典に実現基準等の計算書類の作成に係る詳細な計算規定が定められると、連結計算書類の作成は、個別計算書類の作成に係る商法典の第12条～第15条 (現商法典 L123条-18～L123条-21) の計算規定に従うことが義務づけられた。その結果、経済的観点を重視した国際的基準の上記処理は、商法典のこれら規定に抵触する可能性が生じた。

1980年代後半に入り、商事会社法が商法典に定めのない評価方法を連結上追加的に容認し (「D248条-8 オプション」)、また税効果会計の適用を義務づけたことは既述のとおりであるが、当該措置は、1970年代から国際的基準を採用している企業にとっては、引続き同様の会計実務を実践するのを可能にするものであった。

当該オプションを行使した場合、連結の会計方針は、税効果会計に加えて、個別会計では採用困難なファイナンス・リースのオン・バランス処理あるいは外貨表示債権・債務の換算差額の損益計上等の処理を含むものとなる。これら処理を内容とする連結の会計方針は、当時の国際的基準あるいは国際の実務との主要な相違点を解消することが可能であった。

しかし国際的会計基準の改変が進展すると、国際的基準の採用は、法令規定に抵触する可能性のある部分を除外して適用したり、あるいは恣意的に一部を除外して行われるという状況が生じた。特に、連結のれんを中心とした無形資産の処理に関してこのような傾向が見られた。

1998年4月6日法律は、上場企業の連結計算書類に対して、全面適用を条件として、国際会計基準 (IAS) 自体の直接的適用を法的に認める枠組みを新たに設けた。本稿でいう「6条オプション」である。これにより、国際基準を採用する連結計算書類がフランス国内で法的に認知されることとなった。当該オプションを行使すると、連結の会計方針は、国際会計基準に完全に適合したものとなる。

なお、D248条-8オプションのうちファイナンス・リースの資本化処理は、選択的再処理項目として1982年 PCG の1986年連結会計規定に導入され (CNC, 1986, p. II.148)、1999年連結会計規則においては、これに退職給付引当金の計上を加えて、優先的 (préférentielles) な処理として位置づけられている (CRC, 1999, pp.30-31)。

(3) フランス企業グループの事例分析

① 国際的会計基準の採用

1970年代～1990年代半ばのフランス企業の年次報告書に基づいて、同質性の再処理と連結の

会計方針に関して、フランス企業の事例を分析してみたい。ここで取り上げるフランス企業は13企業グループである。その内訳は、2009年9月現在、ユーロ・ネクスト・パリ証券取引所の最重要株価指数「CAC40」を構成する40社から金融・保険6社、外国企業3社および新設企業1社を除いた30社のうちの次の12社（2社の分離後は14社）、すなわち、

- ・1970年代にすでに米国基準（US-GAAP）または国際会計基準（IAS）等の国際的基準対応の連結計算書類を公表していた企業7社；エール・リキッド（Air Liquid）（化学）、ダノン（Danone；旧 BSN）（食品）、カルフルール（Carrefour）（小売）、ラファルジュ（Lafarge）（セメント）、プジョー（peugeot）（自動車）、ローヌ・プーランク（Rhône-Poulenc）（現サノフィ・アベンティス；Sanofi-Aventis）（化学）およびサン・ゴバン（Saint-Gobain）（ガラス）。
- ・1980年代に入って国際的基準対応の連結計算書類を公表していた企業2社；ルイビトン・モエエネシー（LVMH）（高級アルコール飲料・皮革製品）およびトタル（Total）（石油）。
- ・国際的基準への準拠または配慮に言及していない連結計算書類を公表した企業のうちフランスを代表する国際的企業3社（分離後は5社）；高級化粧品ブランドの有力企業であるロレアル（L'Oréal）（化粧品）、フランス新幹線（TGV）等ハイテク分野の有力企業であるコンパニー・ジェネラル・デレクトリシテ（CGE）（高速鉄道車輛・通信）（現アルカテル社およびアルストム社に分離後いずれも CAC40構成の上場企業）、および1853年創設の水資源関連総合事業会社であるコンパニー・ジェネラル・デ・ゾー（Compagnie Générale des Eaux；以下「デ・ゾー」と呼ぶ）（現ベオリア・アンビロヌマンおよびビベンディに分離後いずれも CAC40構成の上場企業）。

この12社（2社の分離後は14社）に、1970年代から国際的基準対応の連結計算書類を公表していたが2000年代に外国企業からの買収により消滅したペシネー（Pechiney）（旧 PUK）（非鉄金属）を加えた13社（2社の分離後は15社）である。同社は一時期、米国基準のみならず IAS3 号（「連結財務諸表」）にも対応しているとする連結計算書類を

公表した企業である。

「1970年代～1990年代半ば」に期間を限定する理由は、1971年のフランス証券取引委員会（COB）による資金公募企業への連結計算書類の作成・提出の義務付け以降、連結計算書類の作成・公表が一般化したこと、1996年よりフランスの大規模な会計制度改革が実施されたことからその前までの期間を対象としたからである。第4表は前出13企業グループを一覧表にまとめたものである。1970年代から、フランスの企業にとって国際的基準は大部分が米国基準（US-GAAP）である。これに1980年代からは国際会計基準（IAS）が加わった。

ここで、米国基準（US-GAAP）に準拠していると記述した企業の連結の会計方針を「米国基準対応型」、国際会計基準（IAS）に準拠していると記述した企業の連結の会計方針を「IAS 対応型」、英国基準（UK-GAAP）に準拠していると記述した企業の連結の会計方針を「英国基準対応型」と呼ぶことにする（以下これらのタイプを総称して「国際的基準対応型」と呼ぶ）。これに対して、これら国際的基準への準拠または配慮に言及していない企業の連結の会計方針を「仏基準型」と呼ぶことにする。

いずれのタイプも基本的には仏法令・基準の枠内にある。すなわち、1957年 PCG、1968年国家会計審議会（CNC）連結会計報告書、1985年1月3日法律およびその適用に係る1986年2月17日デクレ並びに1982年 PCG およびその1986年連結会計規定である。

例えば、「連結計算書類は、以下の注記に含まれている若干の特殊性を伴ってはいるが、国家会計審議会の報告書で定義された原則の枠内で作成されている。グループの国際的な活動に鑑みて、種々の子会社の財務諸表は、次の点を除いて、連結計算書類が米国で一般に認められた会計原則に一致するために再処理されている」（ダノン1977年度の年次報告書 p.23）の記述から、仏会計基準（1968年 CNC 連結会計報告書）の枠内で米国基準に対応すべく連結時に再処理したことが明らかにされている。このケースが「米国基準対応型」の例である。

第4表 フランス企業の連結の会計方針 (1970年代～1990年代半ば)

企業グループ	採用された連結の会計方針の特徴
エール・リキッド ^(※)	準米国基準対応型
ダノン (BSN) ^(※)	米国基準対応型 (一部除外)
カルフルー	米国基準対応型 (一部除外)
CGE (アルカテル・アルストム) ^(※)	仏基準型
デ・ゾー ^(※)	仏基準型
ラファルジュ	英国基準対応型 (一部除外) (1972年～), 後に IAS 対応型
ロレアル	仏基準型
LVMH (ルイビトン・モエエネシー)	仏基準型, 後に米国基準対応 (1984年～), IAS 対応型 (1987年～)
ペシネー (PUK) ^(※)	仏基準型, 後に米国基準・IAS3号対応型, 米国基準対応型 (1995年～)
プジョー (プジョー・シトロエン)	仏基準型, 後に米国基準対応型 (1979年～)
ローヌ・プーランク	米国基準対応型 (1973年～)
サン・ゴバン ^(※)	米国基準対応型 (1970年～1984年), 後に IAS 対応型 (1985年～)
トタル	仏基準型 (～1987年), 後に IAS 対応型, 米国基準対応型

・(※): 親会社が純粋持株会社。

(各企業の年次報告書に基づき筆者作成)

なお、エール・リキッドの場合、「エール・リキッドとその連結対象子会社が従う会計原則はフランスで一般に用いられている会計原則であり、外貨換算の未実現損益が繰延べられ直接引当金に加減されその結果純利益には影響しない点を除き、一般に認められた米国会計原則に従うことにより決定される純利益と大きく相違していない。当該損益が営業成果に含められたならば、税および少数株主持分控除後の純利益は5,220,000フランだけ減少する。」(1977年度の年次報告書附属連結財務諸表 p.18) と記述され、1978年度では、「エール・リキッドグループが従う会計原則は国際的企業グループにより一般に用いられている会計原則であり、次のとおり要約される。連結純利益の表示金額は、外貨換算の未実現損益が繰延べられ直接引当金に加減されその結果純利益には影響しない点を除き、一般に認められた米国会計原則に従うことにより決定される純利益と大きく相違していない。」(1978年度の年次報告書附属連結財務諸表 p.12) と記述された。1995年度の年次報告書でも同様に見られる上記表現は曖昧であるが、「米国基準への対応」を意識したものであることから、本稿

では「米国基準対応型」に準ずるという意味で「準米国基準対応型」とした⁽²⁾。

また、国際的基準対応といっても、国際的基準への準拠はかならずしも完全準拠ではない。国際的基準対応の企業の中には、当該国際的基準を一部除外して適用する企業が見られた。エール・リキッド、ダノン、カルフルー、ラファルジュ、ルイビトン・モエエネシー、ペシネー、プジョー、ローヌ・プーランク、サン・ゴバンおよびトタルの年次報告書から、一部除外事項としては記載されたものをまとめたのが第5表である。

これによれば、一部除外事項として、外貨換算 (高インフレ国所在の子会社の換算、外貨表示債権・債務の換算差額の損益計上等)、連結のれん (償却の有無・期間、利益剰余金からの控除等)、商標・ブランド等の無形資産 (連結のれんからの分離の有無・償却)、繰延税金、退職給付、セグメント情報、従業員ストック・オプション、固定資産の建設に係る利子の処理、開発費 (費用/資本化処理)、サービス部門の連結 (持分法の適用)、一株当たり利益の算定等の処理が挙げられる。

第5表 国際的基準の採用と一部除外事項（1970年代～1990年代半ば）

国際的基準採用企業	主要な除外事項
エール・リキッド	外貨換算の処理, 連結のれんの処理, 固定資産建設に係る利子の処理
ダノン (BSN)	外貨表示債権・債務の換算, 退職給付費用の償却, 従業員ストック・オプションの処理, 商標の処理 (ブランドの非償却)
カルフルー	サービス部門の連結, アルゼンチン・ブラジル等南米の子会社の財務諸表の換算
ラファルジュ	連結のれんの処理, 繰延税金の処理, 一株当たり利益の算定
LVMH	連結のれんの処理
ペシネー	セグメント情報, 退職給付の処理,
ブジョー	退職給付の処理, 開発費 (既存製品の改良研究費)
ローヌ・プーランク	除外に関する記述なし
サン・ゴバン	連結のれんの償却期間
トタル	除外に関する記述なし

(各企業の年次報告書に基づき筆者作成)

② 国際的基準の採用理由と適用段階

1) 国際的基準の採用理由

第6表は国際的会計基準の採用の理由と連結の会計方針の適用段階をまとめたものである。

米国基準 (US-GAAP) または国際会計基準 (IAS) 対応の連結の会計方針を採用する理由としては、ダノン、ヘシネーおよびブジョーは企業集団の活動の国際的な性質を上げている。例えば、ダノンとペシネー (PUK) を例にとると、次のような記述がなされた。

- ・「グループの国際的な活動に鑑みて、種々の子会社の財務諸表は、次の点を除いて、連結計算書類が米国で一般に認められた会計原則に一致するために再処理されている」(ダノン1977年度の年次報告書 p.23)。
- ・「グループの国際的な活動に鑑みて、さらに1976年3月11日付国際会計基準3号および米国で一般に認められた会計原則に従っている」(ペシネー1977年度の年次報告書附属財務書類 p.23)。なお、同社は1995年に米国預託証券の形でニューヨーク証券取引所に上場している。

ラファルジュは1972年度からロンドン証券取引所上場にあわせて、英国基準対応の連結計算書類を作成した。その他の企業は国際的基準の採用理由に言及していない。

第7表は1970年代～1980年代における13企業グループの外国証券取引所上場の状況をまとめたものである。これによれば、ヨーロッパの取引所を中心に上場していたことがわかる。証券取引委員会 (COB) のデータによれば、1980年当時、トタルとパリバの東京市場上場を除き、フランス企業の上場は欧州諸国 (英国・ベルギー・オランダ・ドイツ・スイス) の取引所に限られていた。

1980年当時、アングロ・サクソン諸国の英国のロンドン証券取引所に上場していたフランス企業は、コンパニー・バンケール (金融)、パリバ (金融)、スエズ (金融)、クレディ・コメルシール・ドゥ・フランス (金融)、ラファルジュ、サン・ゴバン、トタルの7社であった。金融4社を除く3社は本稿で国際的基準対応型として挙げた企業である。なお、トタルは、当時仏基準型であったが、1988年度より国際的基準対応型に移行している。

また、1998年当時、同じくロンドン証券取引所に上場していたフランス企業は6社、英国SEAQ インターナショナルに上場していたフランス企業は29社に上り、第7表に示すとおり国際的基準対応型の企業はすべてこれら企業に含まれていた。

第6表 国際的会計基準の採用の理由と連結の会計方針の適用 (1970年代～1990年代半ば)

企業グループ		国際的基準採用の理由	連結の会計方針の適用段階
国際的基準採用企業	エール・リキッド	言及なし	連結時
	ダノン (BSN)	グループ活動の国際的性質	連結時
	カルフルー	言及なし	連結時
	ラファルジュ	ロンドン市場上場	連結時
	ルイビトン・モエエネシー	言及なし	連結時
	ペシネー	グループ活動の国際的性質	連結時
	プジョー	グループ活動の国際的性質	連結時
	ローヌ・プーランク	言及なし	連結時
	サン・ゴバン	言及なし	連結時
	トタル	言及なし	連結時
仏基準	CGE		連結特有の再処理以外記述なし
	デ・ゾー		連結時
	ロレアル		個別会計段階

(各企業の年次報告書に基づき筆者作成)

第7表 12企業グループの外国証券取引所上場 (1970年代～1980年代)

企業グループ		1980年	1988年
国際的基準採用企業	エール・リキッド	—	<u>Se</u> , Fr
	ダノン (BSN)	Br	<u>Lo</u> , <u>Se</u> , Br, Ba, Ge, Zu
	カルフルー	—	<u>Se</u> , Mu
	ラファルジュ	<u>Lo</u> , Du, Fr,	<u>Lo</u> , <u>Se</u> , Fr, Mo
	LVMH	Br	<u>Se</u> , Br, Mu
	ペシネー (PUK)	Br, Am, Du, Fr, Ha, Ba, Ge, Zu	<u>Se</u>
	プジョー	Br	<u>Se</u> , Br, Mu
	ローヌ・プーランク	—	<u>Se</u> , Fr, <u>Na</u>
	サン・ゴバン	<u>Lo</u> , Br, Am, Du, Fr, Ba, Ge, Zu	<u>Lo</u> , <u>Se</u> , Br, Am, Fr, Ba, Ge, Zu
	トタル	<u>Lo</u> , To	<u>Lo</u> , <u>Se</u>
仏基準	CGE	Br, Ba, Ge, Zu, Am	<u>Se</u> , Br, Ba, Ge, Zu, Am, Fr, To
	デ・ゾー	—	<u>Se</u>
	ロレアル	—	Mu

・Lo; ロンドン, Se; 英国 SEAQ インターナショナル, Br; ブリュッセル, Am; アムステルダム, Du; デュッセルドルフ, Fr; フランクフルト, Ha; ハンブルグ, Mu; ミュンヘン, Ba; パーセル, Ge; ジュネーブ, Zu; チューリッヒ, To; 東京, Ny; ニューヨーク, Na; 米国ナスダック, Mo; カナダ・モントリオール。なお, Lo, Se, Na の下線はアングロ・サクソン諸国の取引所を表している。

(COB, 1990および各企業の年次報告書に基づき筆者作成)

このように、第7表に示す10社の英国市場への上場と国際的基準採用によるアングロ・サクソン会計の実務への対応は、関連性を有しているように思われる。なお、CGEは英国SEAQインターナショナルに上場しており、さらに後に米国預託証券の形でニューヨーク証券取引所にも上場したが、同社の年次報告書における連結の会計方針は一貫して仏基準準拠の旨を記述するのみ(仏基準型)であった。

2) 国際的基準の適用段階

国際的基準の適用段階については、ダノン、ラファルジュ、LVMH、ペシネー、プジョー、ローヌ・プーランク、サン・ゴバンおよびトタルの8社は連結時に適用して個別計算書類を再処理した上で連結作業を実施した旨を明確に記述している。例えば、プジョーとサン・ゴバンでは次の記述が見られた。

- ・「各国の現行会計規則に従い作成されたグループの各企業の財務諸表は、米国で一般に認められかつ以下の1a~1iに記述した会計原則と調和させるために再処理されている」(プジョー1982年度の年次報告書附属財務書類 p.9)。「グループの企業の個別財務諸表は所在国の現行会計規則に従い作成されており、同質性の理由から、連結される前に再処理されている」(プジョー1984年度の年次報告書附属財務書類 p.9)。
- ・「グループの諸会社の財務諸表は、これら原則に一致させるために、連結に先立って再処理されている」(サン・ゴバン1977年度の年次報告書附属財務書類 p.33)。

エール・リキッドおよびカルフルの2社は適用段階を明確に記述していないが、再処理作業の内容から判断して、いずれも同様であると思われる。

エール・リキッドは、「個別計算書類の再処理」あるいは「連結から生ずる調整」という項目において、内部取引、連結のれん、法定引当金または積立金に類似の引当金、繰延税金、在外会社の財務諸表の換算の5項目に関して再処理の内容を説明し、法定引当金または積立金に類似の引当金は、これら税務上の引当金の変動分を戻し入れたことを明らかにした(例えば、

1979年度の年次報告書附属の連結計算書類の p.7)。これら引当金は、価格騰貴引当金、投資引当金、新規研究・事業引当金等に関わっている。

また、カルフルの場合、「連結の再処理」の項目において、再処理の項目とその金額を表示した(カルフル1995年度の年次報告書附属の連結計算書類 p.18)。カルフルは、連結対象企業の個別利益の合計額から出発して、これに各再処理の金額を加減して連結純利益に至る過程を示し、同質性の再処理項目として減価償却方法および税法上の法定引当金を挙げている。同質性の再処理の連結利益に対する影響は、連結特有の再処理に比較すると必ずしも大きくないが、例えば1995年度の減価償却の再計算による利益の増加額は個別利益の5%、連結純利益の6%に相当し、無視しえない影響を与えている。カルフル社の連結注記・附属明細書によれば、連結計算書類上の有形固定資産の減価償却はすべて定額法に基づき計算されており、個別計算書類上、定率法等を採用している場合には、連結計算書類上、定額法により再計算されることになる。

以上の国際的基準採用企業に対して、仏基準型企業のCGE(アルカテル・アルストム)では、外貨換算、内部取引の消去等連結特有な再処理以外、再処理に関する記述が見られず、減価償却の計算は企業集団構成企業の個別会計上の償却計算を修正することなくそのまま用いている。

これに対して、デ・ゾーは、「子会社の個別計算書類は、本グループ内で評価方法を同質的にするために必要ある場合には再処理されている」(コンパニー・ジェネラル・デゾー1995年度年次報告書附属の財務報告書 p.14)とあるように、連結の会計方針を連結時に連結対象子会社に適用している。

さらに、ロレアルは次の記述から明らかなように、仏会計基準であるプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の枠内で連結の会計方針を策定し、これを個別会計段階から適用している。

- ・「グループの諸会社の計算書類はプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)により定められかつ本グループの会計規準により明確にされた

規則に従って作成されている。連結計算書類は1985年1月3日法律とその1986年2月17日適用デクレに従って作成されている。例外的にいくつかの規則が地域的に適用できない場合、また連結 B/S にオペレーショナルな性質を保持するために、計算書類に対する影響に比較して不釣り合いな再処理コストが生じることを考慮して、関連する金額は再処理されていない。」(ロレアル1995年度の年次報告書附属の連結計算書類 p.7)。

例外的であるとはいえ地域により連結の会計方針が適用できない場合には、連結時に当該方針に従いその個別計算書類を再処理することが必要であるが、同社の場合、重要性の考え方に基づき再処理することなくそのまま連結している。

このように、国際的基準採用企業は、国際的基準に対応した連結の会計方針を連結時に適用して各企業の個別計算書類を再処理した上で連結作業を実施したが、仏基準型の企業の場合、いかなる連結の会計方針をどの段階で適用したのかについては一様でなかったと見られる。

③ 貸借対照表 (B/S)・損益計算書 (P/L) の表示形式および分類方法と連単分離

第8表は13社の1977年度、1982年度および1995年度の年次報告書に基づき、各社の採用する貸借対照表の様式および損益計算書の表示形式・分類方法をまとめたものである。

1980年代における1982年度は1982年プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) 施行前の年度であり、当該 PCG の影響を受けない年度を取り上げた。1970年代についてはこの5年前の1977年度を取り上げた。また、1990年代における1995年度は、既述のとおり大規模な会計制度改革直前の年度である。

1) B/S および P/L の表示形式

これによれば、B/S の表示形式は連結上報告式を採用した一部の企業を除き、ほぼ勘定式 (A) が採用された。すなわち、個別 B/S (親会社の B/S) はすべての企業、いずれの年度においても勘定式であり、連結 B/S は報告式 (R) を選択する企業も一部で見られた。

P/L の表示形式については、個別 P/L (親会社 P/L) が1977年度および1982年度においてほぼ勘定式であったが、報告式を選択する企業も見られた。1995年度になると報告式が増加した。これに対して、連結 P/L はほぼ報告式であり、特に1995年度にはすべて報告式であった。

2) P/L における分類方法

P/L における費用・収益の分類方法については、個別 P/L (親会社 P/L) 上、1977年度および1982年度において、13社すべてが性質別分類 (C) を採用した。当時の会計基準である1957年プラン・コンタブル・ジェネラルは、費用・収益の分類方法に関して、社会会計との接続を重視してマクロ経済指標である付加価値の算定を可能にする性質別分類を採用していた。

費用・収益の性質別分類方法によれば、例えば、従業員の賃金・給与は、P/L 上すべて人件費として分類・表示される⁽³⁾。また、売上高に対応する売上原価は表示されない。国際的なアングロ・サクソンの会計実務は、一般に、機能別分類方法である。当該方法は人件費を製造原価と販売費・一般管理費とに分け、売上高に対応する売上原価を表示することから、性質別分類とは大きく異なるものである。

国際的な実務に対応するためには、連結 P/L では機能別分類方法 (F) を採用しなければならない。表8によれば、1977年度において、連結時に、7社が分類方法を個別 P/L 上の性質別分類から機能別分類へ変換した。7社のうち5社は国際的基準対応型の企業であり、2社 (CGE およびトタル) は仏基準型であった。結果として、連結 P/L 上8社が機能別分類方法を採用した。

連結 P/L 上5社、すなわちデ・ゾー、ラファルジュ、ロレアル、LVMH (モエエネシー)、プジョーが性質別分類方法を採用した。このうちラファルジュを除く4社は仏基準型であった。従って、ラファルジュを除き、国際的な会計基準対応型の企業は親会社個別 P/L 上の性質別分類を連結 P/L 上機能別分類へ変更し、個別会計上の収益・費用の分類を連結上組み替えている。

第8表 フランス企業グループの貸借対照表 (B/S)・損益計算書 (P/L) の表示・分類方法

企業グループ	①	② B/S の表示形式						③ P/L の表示形式・分類方法					
		1977年度		1982年度		1995年度		1977年度		1982年度		1995年度	
		個別	連結	個別	連結	個別	連結	個別	連結	個別	連結	個別	連結
エール・リキッド	Us	—	A	—	A	—	A	—	R/F	—	R/F	—	R/F
ダノン (BSN)	US	A	A	A	A	A	A	A/C	R/F	A/C	R/F	R/C	R/F
カルフルー	US	A	A	A	R	A	A	A/C	R/F	A/C	R/F	A/C	R/F
CGE (アルストム)	FR	A	A	A	A	—	A	A/C	R/F	A/C	R/F	—	R/F
デ・ゾー	FR	A	A	A	A	A	A	A/C	R/C	A/C	R/C	R/C	R/C
ラファルジュ	UK	A	R	A	R	—	A	A/C	R/C	A/C	<u>R/C</u>	—	R/F
ロレアル	FR	A	A	A	A	—	A	A/C	<u>A/C</u>	A/C	<u>A/C</u>	—	<u>R/C</u>
LVMH	FR	A	A	A	A	—	A	A/C	<u>R/C</u>	A/C	<u>R/C</u>	—	R/F
ペシネー (PUK)	U/I	A	R	A	R	A	A	R/C	R/F	R/C	R/F	R/C	R/F
プジョー	FR	A	A	A	R	A	R	A/C	<u>R/C</u>	A/C	R/F	R/C	R/F
ローヌ・プーランク	US	A	R	A	R	A	R	A/C	R/F	A/C	R/F	R/F	R/F
サン・ゴバン	US	A	A	A	A	A	A	A/C	R/F	A/C	R/F	A/F	R/F
トタル	FR	A	A	A	A	A	A	A/C	R/F	A/C	R/F	A/F	R/F

・①: 1977年度における各企業の連結の会計方針の特徴。US; 米国基準 (US-GAAP) 対応型, Us; 準米国基準対応型, IA; 国際会計基準 (IAS) 対応型, UK; 英国基準 (UK-GAAP) 対応型, FR; 仏基準型, U/I; 米国基準・IAS3号対応型。なお、ラファルジュ、LVMH、ペシネー、プジョー、トタルおよびサン・ゴバンの6社に見られる「UK」「FR」「U/I」「US」のイタリック表示は後に会計方針の特徴を変更していることを意味し、1982年度について、プジョーはUS (米国基準対応型) であり、1995年度について、ラファルジュ、LVMH およびサン・ゴバンの3社はIA (IAS 対応型)、ペシネー、プジョーおよびトタルの3社はUS (米国基準対応型) となっている。

・貸借対照表および損益計算書の表示様式に関して、「A」; 勘定式, 「R」; 報告式, 「—」; 記載なし。また、損益計算書の費用・収益の分類方法に関して, 「C」 性質別分類, 「F」; 機能別分類。なお, 「個別」は親会社の個別 B/S・P/L を意味し, 「C」の下線は性質別分類で付加価値を表示していることを意味する。カルフルーは英文の決算書も表示しており、これに基づいた。1977年度および1982年度当時、ダノンの社名は BSN, LVMH (ルイビトン・モエエネシー) はモエエネシー社, ペシネーはペシネー・ユジュー・キュルマン (PUK) 社。

(各社の年次報告書に基づき筆者作成)

1982年度になると、親会社個別 P/L は1977年度と同様にすべて性質別分類であったが、連結上、1977年度に性質別分類方法を採用していたプジョー社が機能別分類に変更し、デ・ゾー、ラファルジュ、ロレアル、LVMH (モエエネシー) を除く9社が機能別分類を採用した。プジョー社は1979年度に連結の会計方針を仏基準型 (FR) から米国基準対応型 (US) に転換している。

さらに、1995年度の連結 P/L の分類方法は、仏基準型企業のデ・ゾーとロレアルを除きすべて機能別分類方法が採用された。国際的な会計基準対応型企業の連結 P/L はすべてが機能別分

類である。しかし個別会計上、機能別分類を採用する企業が増えているものの依然として性質別分類を採用する企業が見られた。これら企業では個別会計上の分類方法と連結上の分類方法が異なるという「分類方法における連単分離」の現象が生じており、連結時に、個別会計上の性質別分類を連結上の機能別分類に再分類する必要があった。

④ 会計処理の方法と連単分離

13企業の連結の会計方針における会計処理の方法に関して、同質性の再処理の状況および国

際的な基準・実務への対応の状況を、1977年度、1982年度および1995年度についてまとめたものが第9表の①～③である。

1) 同質性の再処理

同質性の再処理に関しては、固定資産の減価償却と税法上の法定引当金を取り上げた。いずれも税法の影響が大きく、1985年1月3日法律によりその除去が義務付けられたものである。当該義務付け前の1977年度および1982年度においては、国際的基準対応型の企業はすべて再処理を実施している。具体的には、減価償却に関して個別会計上定率法等を使用している場合、連結上すべて定額法に統一し再計算している。経済的観点から、一般に定額法が最も適切であると考えられている。また、個別会計上の税法の法定引当金は連結上すべて消去された。

これに対して、仏基準型の企業は、トタルを除き、個別計算書類のこれら金額をそのまま連結上用いる傾向が見られた。しかし、1982年度にはトタル以外の仏基準型の企業でも同質性の再処理を一部実施しており、当該再処理の義務付け以降は、第9表-③に示すとおり、すべての企業が同質性の再処理を実施している。

2) 国際的な基準・実務への対応

国際的な基準・実務への対応に関して、ここでは、連結のれん、外貨換算、税効果、リース、固定資産の建設に係る利子費用、退職給付コストの処理を取り上げた。1970年代～1990年代前半の期間において、フランスの会計実務と米国・英国等のアングロ・サクソン諸国の会計実務を比較した場合、これら処理が主たる相違の源泉となったからである。

第9表-① フランス企業グループの連結の会計方針における会計処理方法 (1977年度)

企業グループ	①	②同質性の再処理		③国際的基準・実務への対応					
		償却	引当金	のれん	換算	税効果	リース	利子	退職
エール・リキッド	Us	○	○	40年	長期×	○	×	×	-
ダノン (BSN)	US	○	○	40年	長期×	○	○	-	△
カルフル	US	○	○	20年	長期×	○	○	-	-
CGE	FR	×	×	仏方式	長期×	×	×	-	-
デ・ゾー	FR	×	×	不明	長期×	×	×	-	-
ラファルジュ	UK	○	○	剰余金	-	○	×	○	-
ロレアル	FR	×	×	非償却	長期×	×	×	-	-
LVMH	FR	×	×	仏方式	長期×	×	×	-	-
ペシネー	U/I	○	○	40年	長期×	○	×	-	-
ブジョー	FR	×	×	仏方式	長期×	×	×	×	×
ローヌ・プーランク	US	○	○	20年	○	○	×	○	△
サン・ゴバン	US	○	○	25年	○	○	-	-	△
トタル	FR	○	○	20年	○	○	-	-	-

・LVMH (レイビトン・モエエネシー) は当時モエエネシー。

・①; 連結の会計方針の特徴。US; 米国基準 (US-GAAP) 対応型, Us; 準米国基準対応型, IA; 国際会計基準 (IAS) 対応型, UK; 英国基準対応型, FR; 仏基準型, U/I; 米国基準・IAS3号対応型

・償却; 減価償却方法の定額法への統一, 引当金; 税務上の引当金の消去, のれん; 連結のれんの償却 (この場合償却年数)・非償却・剰余金からの控除・仏方式 (連結決算日の子会社の純資産額を資本連結する方式), 換算; 外貨表示債権・債務の換算差額の損益計上, 税効果; 税効果会計の適用, リース; ファイナンス・リースの資本化処理, 利子; 固定資産の建設に係る利子費用の原価算入, 退職; 退職給付コストの認識 (全部引当・一部引当)。なお, 表中の「○」は実施, 「△」は一部実施, 「×」は実施していないこと, 「-」は言及されていないことを意味する。

(各社の年次報告書に基づき筆者作成)

第9表-② フランス企業グループの連結の会計方針における会計処理方法（1982年度）

企業グループ	①	②同質性の再処理		③国際的実務への対応					
		償却	引当金	のれん	換算	税効果	リース	利子	退職
エール・リキッド	Us	○	○	40年	長期×	○	×	×	-
ダノン (BSN)	US	○	○	40年	長期×	○	○	○	△
カルフルー	US	○	○	20年	長期×	○	○	-	-
CGE	FR	×	○	仏方式	長期×	×	×	-	-
デ・ゾー	FR	×	×	20年	長期×	×	×	-	-
ラファルジュ	UK	○	○	剰余金	-	○	×	○	-
ロレアル	FR	×	×	非償却	×	×	×	-	-
LVMH	FR	×	○	仏方式	長期×	×	×	-	-
ペシネー	U/I	○	○	40年	○	○	×	○	△
ブジョー	US	○	○	20年	○	○	○	○	×
ローヌ・プーランク	US	○	○	20年	○	○	○	○	△
サン・ゴバン	US	○	○	25年	○	○	-	○	△
トタル	FR	○	○	20年	○	○	-	-	-

(各社の年次報告書に基づき筆者作成)

第9表-③ フランス企業グループの連結の会計方針における会計処理方法（1995年度）

企業グループ	①	②同質性の再処理		③国際的実務への対応					
		償却	引当金	のれん	換算	税効果	リース	利子	退職
エール・リキッド	Us	○	○	40年	○	○	×	○	△
ダノン (BSN)	US	○	○	40年	○	○	○	○	○
カルフルー	US	○	○	20年	○	○	○	-	○
CGE	FR	○	○	20年	○	○	○	-	○
デ・ゾー	FR	○	○	40/20年	×	○	×	-	△
ラファルジュ	IA	○	○	20年	○	○	○	○	○
ロレアル	FR	○	○	20年	×	○	×	-	△
LVMH	IA	○	○	40年	○	○	○	○	○
ペシネー	US	○	○	40年	○	○	○	○	○
ブジョー	US	○	○	20年	○	○	○	○	△
ローヌ・プーランク	US	○	○	40年	○	○	○	○	△
サン・ゴバン	IA	○	○	25/40	○	○	○	○	○
トタル	US	○	○	30年	○	○	○	○	△

(各社の年次報告書に基づき筆者作成)

連結のれんについては、償却の有無・償却期間等が主要な相違点となった。米国 APB 意見書17号「企業結合」(1970年)が最大40年での償却を定め、国際会計基準 (IAS) 22号「企業結合」(1983年)が「その有効期間にわたる組織的基準に基づく償却」、1993年改訂22号が最大5年、1998年改訂22号が原則20年以内での償却を定めていた。

13企業は第9表の①～③に示すとおり、規則的償却、非償却、剰余金からの控除、仏方式など極めて多様な処理を行った。この「仏方式」とは1968年 CNC 連結報告書の採用した方式であり、連結決算日の子会社の純資産額を資本連結する方式である。従って、国際的には一般的な実務であり、子会社の取得日の純資産を資本連結する「アングロ・サクソン方式」とは大きく異なるものである。さらに、フランスでは、償却する場合の償却期間の上限が定められていない。このため、米国基準対応型の場合、40年を上限に様々な期間を採用した。また、ロレアルのように、連結のれんを償却しない企業も見られた。

フランスの個別会計では、当該問題は法的保護のない「営業権」の償却問題として議論されており、必ずしも償却義務が明確でない。従って、個別会計上営業権を償却せず、連結上国際的基準に従い連結のれんを償却すると、個別会計上の処理と連結会計上の処理が相違することが起こりうる。

外貨換算については、外貨表示債権・債務の処理が主要な相違点となった。米国財務会計基準 (SFAS) 8号「外貨建取引及び外貨表示財務諸表の換算会計」(1975年)および52号「外貨換算」(1981年)並びに国際会計基準23号「外国為替レート変動の影響の会計処理」(1983年・1993年改訂)は期末相場による換算差額を損益計上するのに対して、フランスでは1982年 PCG の前までは短期債権・債務の換算差額のみ臨時損益に計上、1982年 PCG 以降は基本的に未実現のものとしてすべて B/S 調整勘定に計上する。

第9表の①～③に示すとおり、1977年度および1982年度において、米国基準対応型企业であっても、当該差額を「すべて損益計上」、「長期

のものは損益に計上しない」、「すべて損益に計上しない」等その処理は多様である。これに対して、1995年度では、1986年デクレの D248条-8 オプションが連結会計上損益計上を法的に容認したことから、仏基準型のデ・ゾーとロレアルを除き、当該オプションを実施する形で換算差額の損益計上を実施した。この場合、個別会計上の処理と連結会計上の処理が相違することになる。

税効果およびリースは、歴史的にフランスの実務と米国・英国等のアングロ・サクソン諸国の会計実務との相違の中で典型的なものである。税効果については、米国 APB 意見書11号「法人所得税の会計」(1967年)、財務会計基準 (SFAS) 96号「法人所得税の会計」(1987年)、109号 (1992年)、国際会計基準 (IAS) 12号「法人所得税の会計」(1979年・1996年改訂)は、財務会計と税務会計との間に発生した期間差異または一時差異に対して税効果の認識を定めてきたが、フランスでその認識が義務づけられたのは1985年1月3日法からである。

しかし、第9表の①～③に示すとおり、国際的基準対応企業は、1970年代にすでに、税効果会計を適用した。これに対して、仏基準型企业は、1977年度および1982年度において、トタルを除き、税効果会計を実施していない。1995年度の状況に見られるとおり、1986年デクレ以降、連結上税効果会計が義務付けられたが、個別計算書類は一般に税効果を認識しない。従って、連結計算書類において税効果を認識すれば、個別会計上の処理と連結会計上の処理が相違することになる。

リースについては、米国 APB 意見書5号「借手の財務諸表におけるリースの報告」(1964年)、財務会計基準 (SFAS) 13号「リースの会計処理」(1976年)、国際会計基準 (IAS) 17号「リースの会計処理」(1982年・1997年改訂)がファイナンス・リースの資本化処理を定めてきたが、フランスは、財産性の原則の観点から、所有権を有しない当該契約対象の資産を自己のものとして計上することを禁止してきた。

第9表の①～③に示すとおり、リースに関しては1977年度および1982年度において、すべて

の国際基準対応企業が資本化処理を実施しているわけではない。また、仏基準型企業はすべて実施していない。これに対して、1995年度では、1986年デクレの D248条-8 オプションが連結会計上ファイナンス・リースの資本化処理を法的に容認したことから、準米国基準対応型のエール・リキッドおよび仏基準型のデ・ゾーとロレアルを除き、リースの資本化処理を実施している。個別会計上賃貸借処理を行い連結上資本化処理を行うと、個別会計上の処理と連結会計上の処理が相違することになる。

固定資産の建設に係る利子費用については、財務会計基準 (SFAS) 34号「利息費用の資産化」(1979年)、国際会計基準 (IAS) 23号「借入費用」(1982年・1993年改訂) が一定資産の購入等に要する利子費用の資産化処理を求めてきたが、フランスには1983年11月29日デクレが当該資産化処理を選択的処理として容認するまで処理の指針がなかった。

第9表の①～③に示すとおり、資産化処理を実施している企業は、1977年度において一部の企業に限られたが、1982年度では国際的基準対応型の企業の多くが資産化を実施し、1995年度には、国際的基準対応型の企業は、記載のないカルフルを除きすべて実施している。

フランスでは、固定資産の建設に係る利子費用は個別計算書類上も可能であるが、税法上資産化を認めていないことから期間費用処理が一般的とされ、連結上資産化を実施すると、個別会計上の処理と連結会計上の処理が相違することがありうる。

最後に、退職給付コストについては、米国 APB 意見書 8号「年金費用の会計処理」(1966年)、財務会計基準 (SFAS) 87号「雇用主による年金の会計処理」(1985年)、国際会計基準 (IAS) 19号「雇用主の財務諸表における退職給付の会計」(1983年・1993年改訂) は、従業員の勤務により発生した退職給付コストの認識・全部引当てを求めてきたが、フランスでは、1983年4月30日法の引当金規定により「全部引当」、「一部引当」あるいは「引当なし」といった多様な処理が可能と考えられてきた。

第9表の①～③に示すとおり国際的基準対応

型か仏基準型かに関係なく、1977年度および1982年度において、退職給付コストを全額または一部引き当てた企業は一部の企業に限られ、米国基準対応型の企業でも引当てに関する記載のない企業が見られた。1995年度ではすべての企業が何らかの引当てを実施したが、すべてが全額計上したわけではない。

以上、国際的な基準・実務への対応に関して、連結のれん、外貨換算、税効果、リース、固定資産の建設に係る利子費用および退職給付コストの処理を見てきた。1977年度および1982年度においては、「国際的基準への対応」と一口に言っても、連結の会計方針として採用された会計処理方法は企業により選択的であり、極めて多様な会計方針の内容であったと言える。

これに対して1995年度になると、連結のれん等の処理を除けば国際的基準対応の会計処理方法の統一性に著しい改善が見られた。しかし、のれん、外貨換算、税効果およびリースの処理では、個別会計上の処理と異なる処理が連結会計上実施されることになり、結果的に会計処理方法の連単分離が大きく進展した。

[未完]

【注記】

(1) コンパニー・ジェネラル・デゾー (Compagnie Générale des Eaux) の場合、グループ内の評価方法を同質化するために子会社の個別計算書類を再処理しているが、水道事業、暖房供給事業、建設・土木事業および不動産事業について異なる評価方法が用いられている。例えば、建設・土木事業に関して、収益の認識基準として工事進行基準を採用している。付帯工事については、当該工事の性質や短い工期により良く適合することを理由に工事完成基準を採用している。また、水道および暖房供給事業では、一般に工事期間が短いことを考慮して工事完成基準を採用している。このように、各事業の性質を考慮して、それに最も適合した評価方法が用いられている。

また、ラファルジュ (Lafarge) の場合、在外会社の計算書類の換算において、高インフレ国に所在する会社をそれ以外の地域に所在する会社から区別して異なる取扱いをしている。すなわち、在外会社の計算書類は決算日レート法 (資産・負債項目は決算日の為替レート、損益計算書項目は期中平均為替

レートで換算)で換算している。換算差額は直接純資産に計上している。これに対して、高インフレ国に所在する会社については上記方法の例外として、固定資産、投資有価証券、棚卸資産および成果計算書におけるそれらの相手勘定項目は再評価されていない当初の価額で維持され、取引日の為替レートで換算されている。

サン・ゴバン (Saint-Gobain) では、在外会社の計算書類は決算日レート法で換算し、高インフレ国 (3年間の累積インフレ率が100%以上の国) に所在する会社の固定資産と投資有価証券は、これら国々の法律により認められた再評価額で計上している。当該再評価益におけるグループ持分は、関係する税金を控除した後に自己資本の「換算差異」項目に計上されている。成果計算書項目は期中平均レートで換算されるが、高インフレ国所在の会社の財務費用・収益からインフレの影響が除去されている。

上記の会社においては、高インフレ国に所在する会社の計算書類の換算に関して、それ以外の地域に所在する会社と区別して換算処理が行われている。その方が、全体としてより良いグループの概観を提供できると考えられているのである。ただし、いかなる方法を用いれば「誠実な概観」の観点から最も適切であるかの判断は会社により異なっている。

- (2) 「国際的企業グループにより一般に用いられている会計原則」との表現は1995年度においても用いられている。すなわち、「エール・リキッドとその連結対象子会社が従う会計原則は国際的企業グループにより一般に用いられている会計原則であり、かつフランス会計法に従っている。純利益と株主持分の金額は、特に1994年における留保利益からののれんの控除を除き、米国において一般に認められた会計原則に従うことにより決定される金額と大きく相違していない。米国会計原則が適用されていたならば、株主持分は1995年12月31日時点で、1,066百万フランだけ増加する (1994年12月31日時点では1,094百万フラン)。」(1995年度の年次報告書 p.32)。
- (3) 例えば、ロレアルの1995年度連結損益計算書は1982年ブラン・コンタブル・ジェネラルの様式に従い次のような項目を表示した。経営成果までの項目を示すと、税抜き売上高、製品棚卸高、固定資産自家建設高、生産高、購入高、棚卸資産増減額、外部費用、中間消費高、付加価値、租税公課、人件費、引当金の繰入・戻入、減価償却費、特許権・ブランド使用料、その他の営業費用・収益、経営成果、となった (1995年度の年次報告書附属連結計算書類 p.4)。

【参考文献】

- CNC (1968) Conseil National de la Comptabilité, *Consolidation des bilans et des comptes*, 1973.
- CNC (1986) Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, 1986, 4^e Édition.
- COB (1990) Commission des Opérations de Bourse, *Bulletin mensuel* n° 232, Janvier 1990.
- CRC (1999) Comité de la Réglementation Comptable, Règlement N° 99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.
- Lebrum (1998) Lebrum, B., *Les Comptes consolidés*, 1998, DEMOS.
- Raffeeau (1989) Raffeeau, J., Dufils, P., de Ménonville, D., *Comptes consolidés*, 1989, Éditions Francis Lefebvre.
- Seventh Council Directive of 13 June 1983 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts (83/349/EEC).